

# СЪВРЕМЕНЕН ПОГЛЕД ВЪРХУ ЕДНА СЪЩЕСТВЕНА ЧАСТ ОТ ДАНЪЧНАТА ПОЛИТИКА – ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНИЯ ПРОЦЕС

д-р Младен Младенов  
хоноруван преподавател в Правно-историческия факултет  
на Югозападния университет „Неофит Рилски“, гр.Благоевград  
[mmladenov@abv.bg](mailto:mmladenov@abv.bg)

## 1. Политиката, данъчната политика, данъчно-осигурителният процес

Според Блекуел<sup>1</sup>, „Политиката може да се определи накратко като процес, при който група хора, чиято линия или интереси са първоначално различни, достигат до колективни решения, които най-общо се смятат за обвързващи за групата и наложени като обща политика“. Пак там<sup>2</sup> правилно е отразено, че политиката е „неделима от ВЛАСТТА“, като се има предвид налагането на решения върху „непокорни членове на групата“.

От горното съвсем ясно произтича изводът, че политиката се провежда преди всичко от държавата. Нещо повече – някои политики, свързани с упражняването на сила, са прерогатив само и единствено на държавата (или на обединения от държави). Например, всички политики във връзка с военни действия и мироопазващи мисии могат да бъдат извършвани легитимно само с държавна санкция (или такава на международни организации). По същата логика, охраната на обществения ред и борбата с престъпността са по начало функция само и единствено на държавата (малките изключения, като например – частна охранителна дейност, са санкционирани от държавата).

Данъчната политика е винаги държавна политика (общинската данъчна политика винаги се разглежда в контекста на държавния бюджет). Именно поради тази причина Законът за публичните финанси (ЗПФ)<sup>3</sup> има множество разпоредби, които уреждат бюджетни взаимоотношения между държавата и общините в един по-общ контекст. Например, в Глава четвърта „Бюджетни взаимоотношения“ на ЗПФ съществува Раздел II - Взаимоотношения на общинския бюджет с държавния бюджет и с други бюджети и сметки. Затова, в настоящето изложение данъчната политика ще бъде разглеждана в контекста на **легитимната власт на институциите във връзка с публични задължения**, като когато се споменава държавата, ще се имат предвид и общините.

Не може да бъде дадена точна дефиниция на данъчната политика, поради нейната комплексност и сложност. Все пак, някои определения в тази насока заслужава

---

<sup>1</sup> БЛЕКУЕЛ. *Енциклопедия на политическата мисъл*, Център за изследване на демокрацията, Издателство „ЛИК“, първо издание, София, 1997, 672 стр., превод от английски – Мая Пенчева, стр.375;

<sup>2</sup> Ibid, стр.376;

<sup>3</sup> Закон за публичните финанси, в сила от 01.01.2014 г., Обн. ДВ., бр.15 от 15 февруари 2013 година;

да бъдат припомнени. Например, според Велчо Стоянов<sup>4</sup>, „Данъчната политика може да се дефинира като съвкупност от мероприятия, които държавата осъществява в областта на данъчното облагане или като използва данъците за постигане и решаване на определени фискални, социално-икономически и други цели и задачи“. Според Parthasarathi Shome<sup>5</sup>, „Правителствата изглежда разглеждат данъчната политика като „тяхна“ политика вътре в един микс от макро-политики“.

От двете горни дефиниции важни са словосъчетанията „съвкупност от мероприятия“ (от първата) и „микс от макро-политики“ (от втората). Те могат да ни дадат един **неочаквано нов прочит на данъчната политика**, в един съвременен аспект, който разширява самото **разбиране** за данъчна политика. За съжаление, тя често се разбира **само и единствено** като публичните вземания на държавата от данъци, мита, такси, акцизи и други подобни. Почти винаги при дефинирането и разглеждането на данъчната политика се търсят въпросите „какво“ и „колко“, т.е. – какви видове данъци и данъкоподобни задължения се дължат и колко са очакваните събираеми суми за определен фискален период. По друг начин казано – какви са видовете данъци и каква е данъчната ставка (в най-общото разбиране на тези понятия). Не се търси обаче отговор на въпроса „как“. А именно тук ни навеждат горните словосъчетания от двете дефиниции. И отговорът може да се крие в **един различен аспект на данъчната политика, а именно – данъчно-осигурителния процес**.

Естествено, данъчно-осигурителният процес сам по себе си е част от данъчната политика, защото е част от общата политика на държавата към правните субекти. Но той е част от процесуалното право, а не от материалното право. Докато второто се интересува от видовете данъци и ставките за тях, първото се интересува от цялостната процедура по определяне, обжалване, доброволно и принудително изпълнение на данъци и осигурителни вноски и други подобни процедурни въпроси. Нещо повече, данъчно-осигурителният процес е **част от общата политика на държавата във връзка с отношенията между изпълнителната власт и правните субекти**, и в този смисъл всички правила във връзка с административно обслужване, издаване на административни актове, създаването на регистри и други подобни правни институти се уреждат именно тук.

Данъчно-осигурителният процес обаче притежава редица особености, които са мотивирали законодателя да го уреди в отделен нормативен акт, извън общото административно процесуално право. Именно затова е налице Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК)<sup>6</sup>, извън общия Административнопроцесуален кодекс (АПК)<sup>7</sup>.

Именно ДОПК отговаря на въпроса „как“ се провежда по всеки един **индивидуален случай** данъчната политика в Република България. Процесуалните правила на ДОПК уреждат необходимото съдействие от страна на държавните органи

---

<sup>4</sup> СТОЯНОВ, Велчо. *Данъчно облагане*, ГАЛИК, София, 2000, III-288; стр.60;

<sup>5</sup> Виж: *Tax Policy Handbook*, edited by Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1995, VII-318; Introduction by Parthasarathi Shome, p.3;

<sup>6</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, в сила от 01.01.2006 г., Обн., ДВ. бр.105 от 29 декември 2005 година;

<sup>7</sup> Административнопроцесуален кодекс, в сила от 12.07.2006 г., Обн., ДВ. бр.30 от 11 април 2006 година;

във връзка с доброволното изпълнение на задължения на субектите за данъци и осигурителни вноски, контролните правомощия на приходната администрация, принудителното изпълнение от нейна страна върху публични задължения и други подобни.

Трябва обаче изрично да бъде отбелязано, че според § 2 от Допълнителните разпоредби на ДОПК, за неуредените с този кодекс случаи се прилагат разпоредбите на Административнопроцесуалния кодекс и Гражданския процесуален кодекс. За това, разпоредбите и принципите на ДОПК трябва да бъдат разглеждани и в контекста на АПК, който задава нова идеология на отношенията между органите на изпълнителната власт и техните администрации, от една страна, и гражданите и организациите, от друга.

## **2.Принципи на данъчно-осигурителния процес**

Според чл.2, ал.1 от ДОПК, органите по приходите и публичните изпълнители действат в рамките на правомощията си, установени от закона, и прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица. Разпоредбата е в пряка кореспонденция с чл.4 от АПК и изразява по подобен начин **принципа на законност**. При тълкуването на текстовете на преден план би трябвало да бъдат изведени две неща. Първо, действията на органите трябва да са в рамките на правомощията им, установени от закона, което само по себе си би трябвало да възпре злоупотребата с власт или превратното ѝ упражняване за други цели, а не посочените в закона. Второ, законите в данъчно-осигурителния процес трябва да се прилагат точно и еднакво спрямо всички лица, **което установява принципа на равенство** от чл.8 от АПК, или по друг начин казано – **принцип на недискриминация**. Това е много силно проявление на концепцията за Правова и Демократична държава, намерило своето място в данъчно-осигурителния процес. **Равното третиране** на всички от органите на власт е необходимо условие за съществуването и поддържането на Върховенството на Закона.

Втората алинея на чл.2 от ДОПК постановява, че когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този кодекс, се прилагат разпоредбите на съответния договор. Текстът сам по себе си приповтаря текстовете на чл.5, ал.4 от Конституцията на Република България (КРБ) и на чл.5, ал.2 от АПК. Чрез тези норми се провежда **принципът на приоритет на международното право пред вътрешния правен ред**. Това е така, защото когато Република България влиза в договорености с други суверенни държави, тя се задължава да спазва клаузите на съответните международни договори, по които е страна. Националният правен ред не би трябвало да противоречи на тези клаузи на договорите. Ако е налице противоречие, приоритет има международния договор, **именно защото е сключен между равнопоставени и суверенни държавни субекти**. Понеже те задават политиките „у дома“, тези политики винаги могат да бъдат изменени, но **международната договореност остава**.

В трите алинеи на чл.3 от ДОПК е застъпен **принципът на обективност**. Според първата алинея, органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата,

задълженията и отговорността на задължените лица в производствата по този кодекс. Тук се следва логиката на общия правен принцип, известен като **принцип на безпристрастност**, който между другото е визиран и в чл.10, ал.2 от АПК. Нарушаването именно на този принцип води до **недоверие** на гражданите към държавата, и до **загуба на легитимност на държавните институции**. Всякакви предварителни атитюди на органите на власт и техните администрации към конкретен подведомствен на тях случаи (или към участващите в него заинтересовани лица) са недопустими и правният инструмент за изход от тази ситуация се нарича **отвод**. Втората алинея указва, че административните актове по този кодекс се основават на действителните факти от значение за случая. Това е точно приповтаряне на чл.7, ал.1 от АПК, където е визиран **принципът на истинност**. Третата алинея посочва, че истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс. Тук отново е налице пълно съответствие в норма, която се намира в друг нормативен акт, а именно – с чл.7, ал.3 от АПК. Тук проявлението на принципа на истинност може да се търси в правния институт на **допустимите доказателства и доказателствени средства**.

**Принципът на самостоятелност и независимост** е намерил своето място в чл.4 от ДОПК, където е разписано, че органите по приходите и публичните изпълнители осъществяват производството самостоятелно. При изпълнение на правомощията си те са независими и действат само въз основа на закона. Това е в съответствие с разпоредбата на чл.10, ал.1 от АПК. Идеята е, че подчинеността **само на закона**, изключва административният произвол, основан на йерархически натиск. Общеизвестно обстоятелство, което не се нуждае от доказване е фактът, че висшите държавни органи са партийни назначения. В такъв случай, би трябвало по всякакъв начин да се гарантира, че те **няма да провеждат партийната политика** в отделните случаи, а ще следват **общата държавна политика, както тя е отразена в съответния закон**. Но дори и тези висши държавни органи да „не могат да се въздържат“ от чисто партийни действия в качеството си на органи на власт, то те **не би трябвало по никакъв начин да могат да влияят на администрацията си при вземане на решения** по конкретни случаи. Именно това гарантира разглежданата норма на ДОПК.

Органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения, според чл.5 от ДОПК, където е визиран **принципът на служебно начало**. Същият е налице и в чл.9 от АПК. Най-общо казано, този принцип указва, че органите на власт трябва да действат, **дори и никой да не ги подканя изрично за това**. Простичко казано, за тях съществуват правомощия – сбор от права и задължения, които в тяхната съвкупност едновременно отговарят на глаголните форми „мога“ и „трябва“. Не бива никога да се допуска изпълнителната власт да се концентрира само върху „мога“, negliжирайки „трябва“. За съжаление, това е актуалното положение в момента в Република България. Само когато се случи огромен обществен скандал, органите на власт се задействат срещу определени правни субекти, по отношение на които отдавна е трябвало да реализират аспекта „трябва“ на правомощията си.

Според трите алинеи на чл.6 от ДОПК, участниците в производствата и техните представители са длъжни да упражняват процесуалните си права добросъвестно и съобразно добрите нрави. Всички лица, които са заинтересовани от изхода на производствата по този кодекс, имат равни процесуални възможности да участват в тях за защита на своите права и законни интереси. Органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да осигурят на участниците в производствата възможност да упражнят процесуалните си права и правото си на защита. В тези текстове е разяснен **принципът на добросъвестност и право на защита**, така, както го разбира българският законодател. Особен интерес обаче представлява ангажиментът на органите, които „са длъжни да осигурят на участниците в производствата възможност да упражнят процесуалните си права и правото си на защита“. Тук е особено видимо, че **данъчната политика е част от общата държавна политика**, която понастоящем е изградена на правови и демократични фундаменти, един от които е правото на защита.

### **3.Отделни данъчно-осигурителни производства**

**Регистрацията** е уредена в Глава единадесета от ДОПК. Най-общо казано, това е производство, свързано с общи и специални регистри, поддържани от Националната агенция за приходите, съдържащо множество масиви от данни за регистрираните лица. Като неизменна част от данъчната политика, регистрацията полага основата на което и да е друго данъчно-осигурително производство, защото „осветлява“ регистрираните лица. Най-общо казано, производството по регистрация е съотносимо към обхвата на данъчната политика по отношение на лицата.

Глава единадесета от ДОПК урежда производството по **административно обслужване**. Законовата дефиниция е дадена в чл.88, ал.1 от ДОПК и гласи, че „Обслужването по смисъла на тази глава се извършва чрез издаване на документи от значение за признаване, упражняване или погасяване на права или задължения.“ Това легално определение обаче излиза от **общото законово разбиране** за административно обслужване, което е дадено в § 1, т.1 и т.2 от Допълнителните разпоредби на Закона за администрацията (ЗА)<sup>8</sup>, според което „По смисъла на този закон: "Административно обслужване" е всяка дейност по извършване на административни услуги от структурите на администрацията и от организации, предоставящи обществени услуги. "Административна услуга" е: а) издаване на индивидуални административни актове, с които се удостоверяват факти с правно значение; б) издаване на индивидуални административни актове, с които се признава или отрича съществуването на права или задължения; в) извършване на други административни действия, които представляват законен интерес за физическо или юридическо лице; г) консултациите, представляващи законен интерес за физическо или юридическо лице относно административноправен режим, които се дават по силата на нормативен акт или които са свързани с издаване на административен акт или с извършване на друга административна услуга; д) експертизите, представляващи законен интерес за физическо или юридическо лице, когато нормативен акт предвижда тяхното извършване като задължения на администрацията на държавен орган или от овластена организация.“ Следвайки тази по-обширна и детайлна легална дефиниция, достигахме до извода, че **основна**

---

<sup>8</sup> Закон за администрацията, Обн. ДВ. бр.130 от 5 ноември 1998 година;

държавна политика е самото административно обслужване, а в данъчно-осигурителния процес тя се възпроизвежда чрез субсидиарното прилагане на разпоредбите на ЗА към тези на ДОПК. Нещо повече, тук са налице и субсидиарни приложения на АПК, например – чл.28 (съдействие и информация от административните органи), където са заложили по императивен начин задължения на органите на изпълнителна власт и техните администрации по отношение на лицата, ползващи административни услуги или участващи в административния процес. А данъчно-осигурителният процес е част от общия административен процес, съобразно разпоредбата на чл.9 от ДОПК. А според множеството разпоредби на чл.7 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП)<sup>9</sup> органи по приходите са почти всички служители на Агенцията – от изпълнителният ѝ директор до инспекторът по приходите. Тоест, Националната агенция за приходите (НАП) е **особен вид държавно ведомство – изградена е почти изцяло от органи на изпълнителната власт**, за разлика от други държавни институции, които по принцип са изградени от един орган на държавна власт и неговата администрация (аргумент от чл.42, ал.1 от ЗА, според който „Министерството е администрация, която подпомага дейността на министъра.“).

Административното обслужване е **много важно за одобрението или неodobrenieto** от страна на гражданите и бизнеса по отношение на органите на власт и техните администрации. Това е особено чувствителна тема в данъчно-осигурителния процес и именно поради това ръководството на Националната агенция за приходите прави ясно разграничение между данъчната политика въобще и нейната интегрирана, но също така и отделна част, какъвто е данъчно-осигурителния процес<sup>10</sup>. „По-лесното плащане на данъци“ е всъщност **подобряването на административното обслужване в данъчно-осигурителния процес, като част от данъчната политика в Република България, в нейния процесуален контекст**. Това вече е поддържано в публикации, свързани с темата<sup>11</sup>.

В най-общ смисъл, **производството по подаване и приемане на декларации** в данъчно-осигурителния процес е **de facto** присъща част от административното обслужване. Нормативно, това е уредено в Глава тринадесета „Декларации“ на ДОПК. Там са уредени множество начини за подаването на декларации – на хартиен носител, на технически носител, по електронен път. Законодателят е развил данъчната си политика в **процесуалната ѝ част**, като се е стремил да създаде едно съвременно и актуално административно обслужване, отчитайки реалностите в технологиите и динамиката на живота.

<sup>9</sup> Закон за Националната агенция за приходите, Обн. ДВ. бр.112 от 29 ноември 2002 година;

<sup>10</sup> Виж: Труд онлайн, 08.11.2011, „116 часа по-малко чакаме за плащане на данъци“, <http://www.trud.bg/Article.asp?ArticleId=1105706> : „Знаем, че не можем да направим плащането на данъци приятно, но се стремим да го направим по-лесно. Очевидният път за това е развиването на нови и усъвършенстването на съществуващите електронни услуги“, каза по повод на доклада на Световната банка изпълнителният директор на НАП Красимир Стефанов.“

<sup>11</sup> Виж: МЛАДЕНОВ, Младен; "Планиране и подготовка на одита на административното обслужване в публичния сектор" във: *Вътрешен одитор*, Година VIII, бр.6/2011, стр.11: „В този смисъл, ако се вземат за пример Националната агенция за приходите и общинските администрации (с които гражданите и бизнес-организациите имат постоянен контакт), то дейностите и процесите и на двата вида посочени организации са свързани в огромна степен именно с административното обслужване.“

В Глава четиринадесета от ДОПК „Установяване на данъците и задължителните осигурителни вноски“ подробно са описани двата начина **за реализиране на данъчната политика в индивидуалното ѝ измерение**. За конкретните задължения на всеки един гражданин или на организация, начините са два. Първият е уреден в чл.105, ал.1 от ДОПК, където е отразено, че задълженията по декларация, по която задълженото лице само изчислява основата и дължимия данък и/или задължителните осигурителни вноски, се внасят в сроковете, определени в съответния закон. Това е подходът на **самоизчисляване и задължение за внасяне**. Тоест, данъчната политика се основана на очакването на **доброволност** на изпълнение на публичните задължения от страна на правните субекти. Ако това не се случи, според чл.108, ал.1 от ДОПК, данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт. Тук вече се задейства принципът на **служебното начало**, според който органите на приходите действат служебно.

Едно присъщо производство, произтичащо от **контролните правомощия** на държавата **в областта на данъчната ѝ политика** е разписано в Глава петнадесета „Данъчно-осигурителен контрол“ на ДОПК. В първите три алинеи на чл.110 от ДОПК е постановено, че органите по приходите осъществяват данъчно-осигурителния контрол чрез извършване на ревизии и проверки. Ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Проверката е съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство. С проверка могат да се установяват определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски. С проверка не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице. **Гаранциите, че една политика може да бъде реализирана успешно, се коренят и в правилата относно контрола по изпълнението ѝ. В този смисъл, данъчната политика може да бъде успешно провеждана, поради ясните законови правила, разписани във връзка с контрола по прилагането ѝ.**

Въпреки всички морални, философски или религиозни възгледи, плащането на публични задължения е неизменна част от битието на всеки индивид или организация. Само за сведение можем да приемем вижданията на Торо<sup>12</sup>, но правилата на данъчно-осигурителният контрол винаги ще установят съответствието или не на действията и бездействията на задължените лица по отношение на спазването на законовите норми в областта на фиска. Затова и самият данъчно-осигурителен контрол трябва да бъде изграден на базата на **оценка на риска**. По логиката на Талеб<sup>13</sup>, обществените и лични активности трябва да са предварително преценени. Това е предвидено от законодателя във връзка с развитието на данъчно-осигурителния процес, защото според чл.14, ал.4, т.4, **критериите за селекция и анализ на риска във връзка с осъществяване на ревизии и проверки** попадат в обсега на дефиницията за служебна тайна на

---

<sup>12</sup>Виж: ТОРО, Хенри Дейвид. *Гражданско неподчинение*, Народна култура, София, 1993, стр.295: „Вече шест години не съм плащал поголовен данък“;

<sup>13</sup> Виж: ТАЛЕБ, Насим Никълъс; *Черният лебед. Въздействието на слабо вероятното в живота и на пазара*, Издателска къща „ИнфоДАР“ ЕООД, София, 2009, IV, стр.483: „Изненадваща е обаче не величината на грешките в прогнозите ни, а липсата ни на съзнание за нея“.

Националната агенция за приходите. По този въпрос също са налице публикации в България<sup>14</sup>.

Едно особено производство по смисъла на ДОПК е **производството по прихващане и възстановяване**. Според чл.128, ал.1 от ДОПК, недължимо платени или събрани суми за данъци, задължителни осигурителни вноски, наложени от органите по приходите глоби и имуществени санкции, както и суми, подлежащи на възстановяване съгласно данъчното или осигурителното законодателство от Националната агенция за приходите, се прихващат от органите по приходите за погасяване на изискуеми публични вземания, събирани от Националната агенция за приходите. Може да се извърши прихващане с погасено по давност задължение, когато вземането на длъжника е станало изискуемо, преди задължението му да бъде погасено по давност. По този начин се реализира на практика **изискването за справедливост** в данъчно-осигурителния процес, като част от общата данъчна политика. Подобен ефект се постига и с **производството по изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски**. По силата на чл.133, ал.1 от ДОПК, задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице. Тази правна материя е разглеждана от различни автори<sup>15</sup>.

Дял Трети на ДОПК е отделен на материята относно **обжалването**. Според чл.144, ал.1 от ДОПК, по реда за обжалване на ревизионен акт се обжалват и другите актове, издавани от органите по приходите, доколкото в този кодекс не е предвидено друго. Обжалването е правният способ, с който се реализира **правото на защита в контекста на общото разбиране за Върховенство на закона**. Важността на тази материя за данъчната политика се изразява именно в правната възможност на всеки данъчен субект да търси защита за накърнени в данъчно-осигурителния процес права и законни интереси<sup>16</sup>.

В Глава двадесет и втора от ДОПК са разписани **производствата по отсрочване и разсрочване**. Описателно, в чл.183, ал.1 от ДОПК законодателят е дал легални дефиниции в смисъл, че по искане на длъжника, подадено до компетентния орган,

---

<sup>14</sup> МЛАДЕНОВ, Младен, "Аргументи за и против данъчната тайна в България", *Правен свят*, 2/2011;

<sup>15</sup> Например: MLADENOV, Mladen, "Tax Liabilities Adjustment – Legal and Economic Aspects", in *Tax Tribune* (Magazine of the IntraEuropean Organization of Tax Administrations), 1/2000, Issue 9, Budapest, Hungary;

<sup>16</sup> В този смисъл виж:

МЛАДЕНОВ, Младен, "Необходимостта от обжалване по административен ред в данъчния процес и нуждата от функция "Обжалване" в данъчната администрация" в *Право без граници*, бр.2/2000, София; МЛАДЕНОВ, Младен, "Обжалването и новите възможности за партньорство с данъкоплатците", във *Взаимодействие на счетоводната и данъчната система (коментари по прилагане на МСС)*, Издателство Мисъл, София, 2002;

МЛАДЕНОВ, Младен, "Обжалването и новите възможности за партньорство с данъкоплатците" в *Счетоводство плюс*, бр.9/2002;

МЛАДЕНОВ, Младен, "Идеи за подобряване на данъчното производство", в *Общество и право*, бр.2/2003;

МЛАДЕНОВ, Младен, „Методи за алтернативно разрешаване на спорове в данъчния процес”, в *Право без граници*, бр.1-2/2006;

МЛАДЕНОВ, Младен, „Споразумението в административния процес”, в *Публична администрация*, бр.4/2006, ИПАЕИ, София;



може да се разреши плащането на дължимите суми да се извърши изцяло, до определен краен срок (отсрочване) или да става на части (разсрочване) съгласно одобрен погасителен план. Тези производства са с цел постигане на **ефективност на данъчната политика, изградена на изискването за рационалност.**

Законодателят е дал **приоритет на данъчната политика пред всички други политики, например – политиката на спазване на договорната дисциплина.** Това е видно от разпоредбата на чл.191, ал.1 от ДОПК, която визира **конкуренцията между публично и изпълнително производство по реда на Гражданския процесуален кодекс.** Текстът постановява, че имущество, върху което преди образуването на изпълнително производство по реда на Гражданския процесуален кодекс са наложени мерки за обезпечаване на публични вземания или срещу което е започнато принудително изпълнение за събиране на публични вземания, се реализира от публичния изпълнител при условията и по реда на този дял.

Когато не е налице **доброволно изпълнение се преминава към принудително изпълнение.** То е подробно разписано в Глава Двадесет и пета от ДОПК. Според чл.221, ал.1 от ДОПК, когато задължението не е изплатено в 7-дневния срок от получаването на поканата по чл. 182, ал. 1, публичният изпълнител пристъпва към изпълнение, като е длъжен да изпрати на длъжника съобщение, с което му дава 7-дневен срок за доброволно изпълнение. Цитираната разпоредба на чл.182, ал.1 от ДОПК пък указва, че ако задължението не бъде изпълнено в законоустановения срок, преди да бъдат предприети действия за принудителното му събиране, органът, установил вземането, изпраща покана до длъжника да плати задължението си в 7-дневен срок. За връчването на поканата от органа, установил вземането, се прилагат съответно разпоредбите на глава шеста. За вземанията, установявани от Националната агенция за приходите, поканата се изпраща от публичния изпълнител. Тук обаче трябва да се зачитат както правото на защита на лицето, така и неговата лична сфера<sup>17</sup>.

#### **4.Нормативни развития**

От приемането му през 2005 година, ДОПК е претърпял множество изменения. Този факт следва **лошата законодателна практика** в България, изградена на непрекъснати нормативни промени, с което се обезсмисля **принципът на правна сигурност.** Нещо повече, ако за нормативните актове в материалното право този принцип се отнася към субективните права и задължения, в процесуалното законодателство той пряко касае процедурни въпроси, които би трябвало да са изградени на изискванията за **последователност и предвидимост.** Не само субективното усещане на наблюдателя, но и рационалният анализ показва, че промените в този процесуален кодекс са продиктувани от **желанието за улеснение на администрацията, без да се отчитат правата и законните интереси на гражданите и бизнеса.** По друг начин казано – **на приоритетна основа са поставени комфортът и**

---

<sup>17</sup>Виж:

МЛАДЕНОВ, Младен, "Задължението за уведомяване в административното производство", в *Общество и право*, 9/2009;

МЛАДЕНОВ, Младен, "Процесуалната ефективност и личната сфера", в *Правен свят*, бр.10/2011;

**важността на администрацията**, вместо последователните, непротиворечиви и ясни процедурни правила – в полза на всички правни субекти.

Последните изменения в ДОПК са от края на 2012 година (Изм. ДВ. бр.99 от 14 декември 2012 година, а също и предхождащите ги с малко изм. и доп. ДВ. бр.82 от 26 октомври 2012 година, както и изм. и доп. ДВ. бр.94 от 30 ноември 2012 година). По-важните от тях, разгледани внимателно, показват **смустващи законодателни тенденции**.

Например, според новата редакция на чл.77, ал.1 от ДОПК, в случаите на заличаване на едноличен търговец от търговския регистър, при прекратяване на юридическо лице - търговец, прехвърляне на предприятие по чл. 15 от Търговския закон, преобразуване по реда на глава шестнадесета от Търговския закон, както и при подаване на заявление за ликвидация по § 5а, ал. 1 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за търговския регистър търговецът или заявителят уведомява териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по седалището на търговеца преди подаване на съответното заявление за вписване на подлежащото на вписване обстоятелство. Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите **издава на търговеца или на заявителя удостоверение за уведомяването в срок до 60 дни от постъпване на уведомлението**. Старата редакция (от 2012 година) просто указваше, че „Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите **издава на търговеца удостоверение за уведомяването** и изпраща служебно на Агенцията по вписванията съобщение за наличието или липсата на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски.“ Тоест, в стария текст **не съществуваше срок** за издаване на удостоверението, което превръщаше този срок в **разумният срок**. Новата разпоредба **удължава неимоверно** сроковете на администрацията. Никакви аргументи за защита на кредиторите не могат да **обосноват толкова дълъг процесуален срок, създаден само за удобство на администрацията**.

Според чл.113, ал.1, т.2 от ДОПК, като реквизит на заповедта за възлагане на ревизия е предвиден „ревизиращите органи по приходите и ръководителят на ревизията“. Старата разпоредба изискваше просто „ревизиращите органи по приходите“. Промяната е съществена, защото е свързана логически с текстовете на чл.119, ал.2 и 3 от ДОПК, които са в смисъл, че „**Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок** от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение. Когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо, производството се прекратява със заповед. Когато органите не могат да постигнат съгласие, ревизионният акт, съответно заповедта за прекратяване се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.“ Тази правна уредба е коренно различна от предишната, която най-общо е в смисъл, че „След получаване на уведомлението органът, възложил ревизията, **определя със заповед компетентния да издаде ревизионния акт орган по приходите**. Определеният със заповедта орган изисква преписката от органите, извършили ревизията, и в 14-дневен срок от подаване на възражение или изтичане на срока за подаване на възражение: 1. издава ревизионен акт, или 2. прекратява производството

със заповед, когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо.“ Сравнението на сегашните и предишни нормативни текстове води до извода, че **са подменени органите, които издават ревизионния акт.** В предишните текстове, тези органи, макар и определени от органа, възложил ревизията, имат **своята самостоятелност.** При сегашния текст, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, т.е. – възлагащият ревизията **пряко участва в издаването на ревизионния акт.** Тази законодателна постановка влиза в **директно противоречие с правния принцип на разделение на функциите<sup>18</sup>, познат на конституционното и административното право<sup>19</sup>, както и в науките за управлението, контрола и одита<sup>20</sup>.** При разделението на функциите, предварително се дефинира забраната едно лице да има контрол върху две или повече фази на процеса на работа или казано по друг начин ”едно лице не трябва да може да разреши на себе си права и тогава да извърши действието”. Налице е потенциален конфликт на интереси, наричан образно „последваща заетост” или „въртящи се врати”. Така фигуративно се акцентира върху опасността от често променящите се роли на едно лице в един и същ процес или област на действие. В случая, най-опасното е, че **именно законодателят е предвидил един и същ орган първоначално да издава заповед за възлагане на ревизия, а след това – да издава ревизионния акт (без за е участвал във фактическите действия по ревизията).** Нещо повече – при несъгласие между органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията **могат еднолично и безпротиворечиво да възложат издаването на ревизионния акт на друг орган по приходите.** Това пък е в **грубо противоречие с принципите на истинност, обективност и безпристрастност<sup>21</sup>** в административния процес. **Изводът от тези разпоредби е плашещ – ревизионното производство, като основна част от данъчно-осигурителния процес се концентрира във високо поставени йерархично органи от системата на НАП, което обезсмисля професионализма и създава съмнения за възможност от бюрократичен произвол от управленски нива.**

Глава шестнадесета „Особени производства“ от ДОПК, е неимоверно разширена в своя Раздел V „Процедура за административно сътрудничество с държавите - членки на Европейския съюз, в областта на данъците“. Новите разпоредби са в сила от 01.01.2013 година. Те уреждат детайлно правилата за осъществяване на

<sup>18</sup> Що се касае до принципа на ”Разделение на функциите” (Separation of Functions), същият е познат и под други наименования, като: ”Принцип на разделение” (Separation principle), ”Разделение на отговорностите/задълженията” (Separation of duties), ”Отделяне на отговорностите/задълженията” (Segregation of duties) и т.н. Сериозни разлики между тези почти синонимни понятия няма;

<sup>19</sup> В тази насока: Дело С-49/07 на Съда на Европейските общности в Люксембург, Мнение на Генералния адвокат Кокот от 6 март 2008 г., където в т.102 е казано (макар и в друга област на институционално измерение), че ”се изисква ясно разделение между лице, което участва в одобрението от публично тяло ...и когато е необходимо, извършва наблюдение, от една страна ....и което организира ....събитията, от друга“;

<sup>20</sup> Виж:

МЛАДЕНОВ, Младен, ”Конфликтът на интереси - типичен случай на измама по отношение на организацията”, *Вътрешен одитор*, 2/2010;

МЛАДЕНОВ, Младен, ”Забравените” компоненти на контролната среда, *Вътрешен одитор*, 5/2010;

<sup>21</sup> В тази насока, например: Решение № 7722 от 11.06.2009 г. на Върховния административен съд на Република България, по адм.д.№ 15248/2008 г., III о., докладчик съдията Любомира Мотова;

административно сътрудничество чрез обмен на информация, включително по електронен път, с държавите-членки на Европейския съюз, необходима за установяване на задължения за данъци. Номерацията на разпоредбите в този раздел са съответно от чл.143а до 143с. Тук може да се направят два извода. Първият е, че с оглед на **нормотворческата издържаност**, разпоредби с малки букви към номериран вече текст, и то с поредност „през цялата българска азбука“ говорят за **непрофесионален законодателен подход**. Вторият е, че повечето от тези разпоредби могат да бъдат отразени в подзаконов нормативен акт и **не е нужно те да бъдат записвани в кодекс**. **Нещо повече, принципът на лоялното сътрудничество**<sup>22</sup> дава достатъчно основания за прилагането му, и без да е необходимо изрично национално законодателство в областта на административното сътрудничество при общата данъчна политика, и то само на базата на принципа на **предимство на Общностното (Европейското) право пред националното законодателство**<sup>23</sup>.

Без да се разглеждат всички останали нормативни промени, една от тях изрично трябва да бъде спомената тук. И тя е разпоредбата на чл.152, ал.2 от ДОПК, в сила от 01.01.2013 година, според която, решаващ орган е **съответният директор на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"** при централното управление на Националната агенция за приходите. В по-предишни разпоредби, решаващ орган бе **съответният директор на дирекция "Обжалване и управление на изпълнението"** при централното управление на Националната агенция за приходите, а в още по-предишни от тях – **съответния регионален директор**. Няма никакви аргументи органът по административно обжалване в данъчно-осигурителния процес да бъде преименуван през кратки периоди от време. **Единственото обяснение** за това е, че по този начин **се следва лошата административно-управленска практика** чрез новото наименование на съответни органи/длъжности **да се направят формални структурни и/или персонални промени в администрацията**. Това, само по себе си е използване на законодателството за разрешаване на персонални управленски проблеми. Такъв подход **противоречи на Правото, което трябва да е „за всички“, а не за някои**. Именно промените в последният разглеждан в настоящето изложение текст на ДОПК доказват по безсъмнен начин **силното влияние на лобито на НАП върху българския законодател, което само по себе си доказва, че данъчно-осигурителния процес е много важна част от данъчната политика, а тя от своя страна определя в сериозна степен държавната политика въобще**, след като е възможно **администрацията да ангажира законодателя с разрешаването на нейни персонални или организационни проблеми** чрез законодателни изменения и допълнения.

### **Заклучение**

От изложението се налага изводът, че не само данъчно-осигурителната тежест, разбираана като законоустановени по вид и размер публични задължения, но и

---

<sup>22</sup> Виж: чл.4, ал.3 от Консолидиран текст на Договора за Европейския Съюз: „По силата на принципа на лоялното сътрудничество, Съюзът и държавите-членки при пълно взаимно зачитане си съдействат при изпълнението на задачите, произтичащи от Договорите“;

<sup>23</sup> Справка: Решение на Съда на Европейските общности от 15 юли 1964; по дело 6/1964 „Фламинио Коста срещу Е.Н.Е.Л.“

процесуалната им реализация са част от данъчната политика на държавата, в контекста въобще на политиките в публичния сектор.

Добре разписаните законови текстове обаче трябва да са следвани от **законосъобразни актове и действия на органите на власт**, в това число и на органите на Националната агенция за приходите. На всяка цена трябва да се избягват своеволията на овластените фактори и да се пресича из основи злоупотребата с власт и корупцията<sup>24</sup>.

Законовите разпоредби, които влизат в **директно противоречие с принципи на Правото**<sup>25</sup> могат да бъдат коригирани чрез административна и съдебна практика във всеки един конкретен случай<sup>26</sup>, съобразно йерархията на нормативните актове и норми.

Една успешна данъчна политика може да бъде провеждана само ако са налице материално-правни, устройствени и процесуални норми във връзка с данъчната система, но и **професионални и некорумпирани държавни служители**, които я прилагат на практика. **В такъв случай, освен нормативният, все повече изпъква и чисто човешкият фактор.**

---

<sup>24</sup> В този смисъл: ТАЧЪР, Маргарет. *Изкуството на държавника. Стратегии за промяна на света*, Издателство „Слънце“, София, 2002, XI-497: „Този последен фактор е да има поощрителна система за данъчно облагане и регулация. Вярно, на дадено равнище това ще е само продължение на второто условие – т.е. на върховенството на закона. Действително няма съмнение, че своеволията на една държавна власт, която управлява с вземани на момента от политици и чиновници решения, биха били изключително вредни за бизнеса“, стр.441;

<sup>25</sup> Видно например от Решение № от 28 юни 2007 г., Европейски съд по правата на човека, Страсбург, Дело: „Асоциация за европейска интеграция и права на човека и Екимджиев срещу България“: „Съдът намира, че българското законодателство не предоставя достатъчно гаранции срещу риск от злоупотреба...“;

<sup>26</sup> Фундаментално в случая е Решение № 10 от 6.X.1994 г. на Конституционния съд на Република България по конституционно дело № 4/1994 година.